



Une synthèse des travaux sur les systèmes d'information comptables en France : état des lieux et pistes de recherche

Lazhar El Orf, Eric Tort

► To cite this version:

Lazhar El Orf, Eric Tort. Une synthèse des travaux sur les systèmes d'information comptables en France : état des lieux et pistes de recherche. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.2006-05 CD-Rom. halshs-00548123

HAL Id: halshs-00548123

<https://shs.hal.science/halshs-00548123>

Submitted on 18 Dec 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Une synthèse des travaux sur les systèmes d'information comptables en France : état des lieux et pistes de recherche

Lazhar EL ORF

Chargé de cours à l'EDHEC de Lille
Doctorant en sciences de gestion
Chaire de CFA, CNAM de Paris
44, rue Manin 75019 Paris
Tél : + (336) 16 03 51 58
Email : lazhare@yahoo.fr

Eric TORT

Expert comptable diplômé
Docteur en sciences de gestion
GREGOR, IAE de Paris
8, rue Claude Jusseaud 69110 Sainte Foy – les – Lyon
Tél : + (336) 83 05 80 33
Email : e.tort@wanadoo.fr

Résumé

Ce papier part du constat qu'il existe un décalage significatif entre les travaux sur les SIC et les pratiques opérationnelles des entreprises dans le domaine des systèmes d'information comptables. En effet, d'un côté, l'état des lieux met en évidence une concentration des recherches comptables sur deux axes principaux qui sont la complexité des systèmes de données comptables (SDC) et la modélisation comptable à partir essentiellement de la théorie événementielle et de l'approche multidimensionnelle. D'un autre côté, les pratiques comptables tenant aux SIC se caractérisent par deux caractéristiques principales avec d'une part, la diversité des besoins en information comptable en réponse aux changements du contexte organisationnel de l'entreprise et d'autre part, l'intégration des systèmes comptables par les progiciels ERP, véritable concrétisation de la théorie événementielle.

Ce constat débouche sur deux nouvelles pistes de recherche avec la différenciation des systèmes d'information comptables (SIC) et l'intégration des SIC.

Dans une perspective unificatrice, ce papier propose, en définitive, un paradigme de recherche afin d'orienter les futurs chercheurs en SIC sur la base d'une typologie synthétisant les différentes tendances de recherche en SIC, à savoir : modélisation – intégration - donnée - information.

Mots clés

Système d'information comptable (SIC), systèmes de données comptables (SDC), comptabilité événementielle, approche multidimensionnelle, ERP, théorie de la différenciation et de l'intégration, paradigme.

Abstract

This paper is based on the significant difference observed between researches on accounting information systems and the firm's operational practices in the same field. Actually, on one hand, accounting researches focus on accounting data systems (ADS) and the accounting modelling linked to the event theory and the multidimensional approach. On the other hand, the accounting practices are characterised by a diversification of the accountancy information needs, as an answer to the organisational changes in the context of the firm and the accountancy system integration by the enterprise resource planning, as a real achievement of the event theory.

Both of the differentiation of the accounting information systems (AIS) and their integration can be considered as two new researches paths advanced by the above comparison. This paper tries to present a research paradigm allowing scholars to have a new vision based on a specific typologies as modelling-integration and data-information.

Keywords

accounting information systems (AIS), accounting data systems (ADS), event theory, multidimensional approach, ERP, differentiation and integration theory, paradigm.

Une synthèse des travaux sur les systèmes d'information comptables en France : état des lieux et pistes de recherche

Pour le chercheur en sciences de gestion, l'étude des systèmes comptables présente un intérêt majeur, tant du point de vue organisationnel qu'informationnel, accentué par une actualité marquée dernièrement par des changements sensibles dans les réglementations comptables (IFRS, convergence du PCG vers les normes comptables internationales) et des évolutions technologiques et organisationnelles essentielles apportées par les TIC (ERP, *Data warehouse* EAI...). Notre propos vise ici à faire une synthèse des recherches françaises portant sur les systèmes d'information comptable (SIC) sous forme d'état des lieux et d'esquisser des pistes de recherche pour les années à venir dans des domaines non encore explorés ou dignes d'intérêt pour le chercheur en sciences de gestion.

Plus précisément, l'objectif de cet article est de répondre à trois besoins principaux :

- *Un besoin de synthèse et d'organisation des travaux de recherche en SIC* : la production de connaissance est spécialisée et diffusée d'une manière parcellaire avec des méthodologies différentes dans des contextes variés (PME, grandes entreprises, secteur bancaire, secteur industriel, etc). L'état des lieux confirme deux tendances majeures : une tendance de recherche centrée sur l'étude des systèmes des données comptables, et une tendance centrée sur les modèles de conception des systèmes comptables.
- *Un besoin de détection des nouvelles pistes de recherche* : notre démarche consiste en un rapprochement entre l'état des lieux de recherche en SIC et les pratiques des SIC. Cette démarche débouche sur deux pistes de recherche : la différenciation et l'intégration des SIC.
- *Un besoin d'homogénéisation (paradigme)* : notre travail se justifie aussi par l'absence d'une communauté scientifique homogène en SIC. En la matière, la recherche est partagée par trois disciplines différentes : la comptabilité financière, le contrôle de gestion et le système d'information. A titre d'exemple, l'article d'E. Tort (2000), sur l'organisation comptable des grandes entreprises, est paru dans la revue CCA (Comptabilité, Contrôle et Audit), alors que celui de P. Chapellier (1996), sur les pratiques comptables dans les PME, est paru dans la revue SIM (Système d'Information et Management). Cette diversité reflète la richesse et la transversalité du concept du SIC, mais empêche l'émergence d'un paradigme unificateur de la recherche en SIC. Cela nous amène à proposer une typologie synthétisant les différentes tendances de la recherche en SIC : **modélisation – intégration – donnée - information.**

1. LES RECHERCHES FRANÇAISES SUR LES SYSTEMES COMPTABLES : ETAT DES LIEUX

Au cours de la période 1990-2005, les travaux de la recherche comptable française ont donné lieu à de nombreuses synthèses avec, notamment, Scheid (1989, 1990 et 1991), Evraert (1992), Teller (1992), Dupuy (1994), Beneteau (1994), Colasse (1995 et 1996), Gensse et Dupuy (2002) et Bessire (2004) dont la plupart d'entre-elles ont fait l'objet d'une présentation lors des journées nationales des IAE qui se tiennent tous les deux ans. Depuis 1995, la rubrique « revue des thèses » de CCA donne également une bonne idée de l'intérêt porté par les jeunes docteurs aux pratiques et systèmes comptables qui représentaient sur la période 1999-2002 près de 24 % des thèses soutenues en comptabilité financière (Gensse et Dupuy, 2002, *précité*).

Parmi les recherches réalisées au cours des années 1980 à 2000 sur l'étude des SIC, il ressort, en substance, deux catégories principales de travaux :

- ceux s'intéressant plus particulièrement aux systèmes de données comptables (SDC) de la PME avec notamment les investigations menées par l'« *école de contingence de Montpellier* » (sous la direction de Y. Dupuy). En particulier, il est à souligner la contribution de P. Chapellier et C. De Montgolfier (1995) concernant leur étude sur les approches méthodologiques en matière de recherche sur les systèmes de données comptables¹ (§. 1.1.) ;
- ceux portant sur la modélisation comptable à partir des approches événementielles, multidimensionnelles et intégrées de la comptabilité. En ce sens, G. Meylon (1988, 1990) n'hésite pas de parler de « *l'école française de la théorie événementielle* ». Dans le numéro spécial de CCA consacré aux vingt ans de l'AFC, Degos et Leclère (1999) évoquent, en ce sens, le développement de l'approche événementielle dans le cadre des contestations formulées en l'encontre des fondements théoriques du modèle comptable en partie double (§. 1.2.).

Plus récemment, des réflexions très porteuses ont été initiées sur la problématique de la différenciation - intégration des SIC (§. 1.3.).

1.1. LES TRAVAUX SUR LES SYSTEMES DE DONNEES COMPTABLES DANS LA PME

Au cours de ces vingt dernières années, différentes études académiques et professionnelles ont été conduites sur le thème de la fonction et des données comptables, comme celle de l'ESSEC (Dinasquet, 1993), et sur celui de la place de la comptabilité de gestion au sein du système comptable avec, par exemple, les enquêtes du CEREDE (Kipfer, 1991) et de l'association des professionnels et directeurs comptables en 1990 (APDC, 1991). Sur le plan universitaire, des travaux de recherche ont été également menés sur l'organisation des données comptables avec une orientation plutôt PME (§.1.1.1.) et avec des thématiques ciblées sur le rôle du dirigeant (§ 1.1.2.) et le contrôle de gestion (§. 1.1.3.).

¹ A propos des travaux ayant trait à la détermination de cadre de recherche en comptabilité, voir notamment, les contributions de J.L. Malo (1989), B. Colasse (2000) et J.G. Degos (2002).

1.1.1. Une concentration des thématiques sur les SDC de la PME selon des méthodologies assez homogènes

- *Les thématiques des recherches sur les SDC des PME* : sur la période 1990-2005, il apparaît, au total :
 - d'une part, une concentration des thèmes étudiés dans le cadre des travaux relatifs au système des données comptables (SDC) sur le pilotage et le contrôle de gestion des PME non cotées (cf. tableau 1) ;
 - d'autre part, une forte déconnexion des recherches propres à l'information financière des sociétés cotées échappant, en tant que telles, au courant des recherches spécifiques relevant strictement de l'étude des SIC².

Tableau 1 : principales recherches universitaires portant sur les systèmes des données comptables³

Auteurs	Thème de recherche
Abdou (1991)	Influence de l'évolution des systèmes de production sur le système comptable
Chapellier (1994)	Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME Essai d'observation et d'interprétation des pratiques
De Montgolfier (1994)	Structure et interaction des données pour le contrôle de gestion : essai d'observation et d'interprétation des pratiques
Lacombe-Saboly(1994)	Les déterminants de la qualité des produits comptables : le rôle du dirigeant
Bac-Charry (1994)	Le système d'innovation et de diffusion des normes et les changements dans les pratiques comptables des PME
Bergeron (1996)	La différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion
Michailescu (1998)	Les déterminants de la qualité de l'information diffusée par les entreprises françaises.
Lavigne (1999)	Contribution de l'étude de la genèse des états financiers des PME
Bollecker (2001)	Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion.
Sponem (2004)	Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants

Souvent basées sur une approche contingente, les travaux sur les SDC tendent à évaluer des éléments assez variés comme l'indique le tableau 1, à savoir : le niveau de complexité des systèmes comptables de la PME (Chapellier, 1993-94), l'impact de l'évolution des systèmes de production sur le SDC (Abdou, 1991), le degré d'utilisation de l'information comptable par les dirigeants dans le cadre du système de décision de la PME (Lacombe-Saboly, 1994-95), ou encore le niveau d'intégration des nouvelles normes dans les pratiques comptables des PME (Bac-Charry, 1994).

- *La convergence des méthodes d'analyse des SDC* : en dépit de variables d'études et d'indicateurs différenciés en fonction de la thématique étudiée, nombreux sont les

² Sur les aspects traitant de l'information financière proprement dite des sociétés cotées, les travaux universitaires (non repris ici) sont très nombreux avec des problématiques souvent centrées sur les liens entre la diffusion des informations financières et les marchés financiers comme, par exemple, les travaux de F. Pourtier (1994) et F. Depoers (1999).

³ Les développements concernant les travaux de B. Bac-Charry (1994), C. Michailescu (1999), B. Lavigne (1999) et M. Bollecker (2001) s'appuient partiellement sur la rubrique « Revue des thèses » des revues CCA de mars 1995, mars 1999, mars 2000 et novembre 2002.

travaux qui retiennent la notion de complexité comme moyen d'évaluation et de caractérisation des SDC. Comme le montre l'étude précitée de P. Chapellier et C. De Mongolfier (1995, p. 1054) consacrée aux approches méthodologiques des systèmes de données comptables, il existe, en effet, une forte homogénéité dans les outils d'analyse utilisés en matière de recherche sur les systèmes comptables perceptibles à deux niveaux :

- Le degré de complexité du système comptable : la notion de complexité est utilisée, ici, comme moyen global d'évaluation des systèmes comptables. Selon l'approche contingente des organisations, l'état de complexité d'un système est révélateur de son stade de développement, de son degré d'évolution par rapport à d'autres systèmes existants.
- L'impact des facteurs de contingence sur le système comptable : le deuxième axe d'investigation souvent retenu est celui visant à étudier l'impact des variables endogènes et exogènes qui sont susceptibles d'influer sur l'évolution du système comptable (secteur d'activité, stratégie, taille de l'entreprise, dirigeants, etc),

1.1.2. Les travaux traitant du pilotage des SDC et du rôle du dirigeant de PME

Dans ce domaine, on peut citer les travaux de B. Lavigne (1999 et 2002) dans le prolongement de ceux de l'« école de contingence de Montpellier » avec, notamment, P. Chapellier (1994) et M. Lacombe-Saboly (1994). Sur la base d'une approche contingente du SDC déterminée par des facteurs de contingence structurelle et comportementale, B. Lavigne s'est intéressé aux objectifs des états financiers dans les PME à partir de trois enquêtes de terrain menées auprès d'entreprises québécoises (analyse de 120 états financiers, entretien d'un soixantaine de dirigeants et exploitation de 300 réponses à un questionnaire). Son travail indique notamment le rôle central du dirigeant dans les choix comptables se traduisant par une centralisation de la diffusion des données comptables au sein de la direction générale au détriment des autres acteurs internes et externes (Lavigne, 2002). En outre, les résultats obtenus tendent à montrer un niveau de sophistication substantielle des SDC de la PME.

Au milieu des années 1990, P. Chapellier a étudié, de manière approfondie, la thématique du système d'information du dirigeant de PME dans le cadre d'une recherche doctorale. L'objet de son travail a visé à décrire les pratiques comptables et les facteurs de contingence associés dans le cadre d'une étude de terrain auprès de 113 dirigeants de PME indépendantes ayant un effectif compris entre 10 et 110 personnes. Les résultats obtenus ont permis de confirmer la pertinence des données comptables dans le système d'information du dirigeant du PME dont le rôle est dominant en matière de pratiques comptables (pratiques également influencées par des facteurs contextuels et notamment le profil des comptables).

Sur une thématique assez proche portant sur les liens entre produits comptables et leurs déterminants organisationnels, on trouve également les travaux de M. Lacombe-Saboly (1994 et 1995) visant, plus particulièrement, le rôle des acteurs comptables et celui des dirigeants sur la base d'une étude empirique réalisée auprès de 391 entreprises françaises de plus de dix salariés. Les résultats convergent vers une confirmation du rôle central du dirigeant en tant que décideur comptable au niveau des moyens des SDC tels que le recours à un expert-comptable et la structuration de la fonction comptable. En outre, il est démontré ici que la taille et l'appartenance à un groupe influent significativement sur l'organisation comptable en termes d'externalisation et d'autonomie et sur la qualité des produits comptables du point de vue des délais, de la fréquence et de l'utilisation des données comptables.

1.1.3. Les travaux sur les SDC relevant du contrôle de gestion

Très liées aux études précédentes sur le rôle du dirigeant, d'autres recherches se sont intéressées plus spécifiquement aux thématiques des SDC du point de vue du contrôle de gestion.

En particulier, les travaux de C. De Montgolfier (1994) ont traité de la différenciation des données pour le contrôle de gestion sur la base d'une étude empirique qui a mis en évidence, en particulier, la complémentarité des données comptables et non comptables pour le contrôle de gestion et, au niveau de son échantillon, la faible influence des facteurs classiques de contingence sur la structuration du systèmes de données (y compris SDC). Dans le même courant issu de l'« *école de contingence de Montpellier* », H. Bergeron (1996) a étudié la différenciation des systèmes de données comptables liées au contrôle de gestion à partir des tableaux de bord, des systèmes de coût et des outils budgétaires. Ces résultats indiquent une forte différenciation des tableaux de bord, en tous les cas, supérieure à celle des autres outils composant le SDC et une influence significative des facteurs de contingence sur les systèmes de coût et les outils budgétaires.

Plus récemment, dans un contexte de systèmes d'information différenciés, M. Bollecker (2001) a étudié, quant à lui, les systèmes de données comptables en soulignant l'utilisation pertinente des données financières et non financières par les services de contrôle de gestion pour le contrôle des services opérationnels. Sur le plan méthodologique, l'auteur a mis en œuvre une étude quantitative par voie de questionnaire complétée par une analyse qualitative conduite par entretien téléphonique.

Au-delà du thème du pilotage et du contrôle dans la PME, citons, d'autres travaux couvrant des domaines sensiblement différents comme, par exemple :

- les travaux de C. Michailesco (1998) sur l'étude des déterminants de la qualité de l'information comptable diffusée par les entreprises françaises (échantillonnage sur la période 1991-1995). L'objet de ces travaux est de modéliser et de tester un instrument de mesure de la qualité des données comptables sur la base de critères représentatifs (sincérité, valeur, intelligibilité).
- l'étude exploratoire auprès de 76 PME régionales de B. Bac-Charry (1994) abordant la problématique de la normalisation des SDC. Les résultats obtenus révèlent, en particulier, des décalages significatifs existant entre les évolutions réglementaires et leur mise en œuvre effective dans la PME du fait de la complexité du référentiel comptable et surtout d'un déficit relatif de communication auprès des sociétés de taille petite et moyenne.

Au total, il ressort que les travaux réalisés sont le plus souvent centrés sur une problématique spécifique ou dominante (contrôle de gestion et pilotage) et exclusivement dans les PME familiales ou indépendantes à partir d'enquêtes assez souvent locales (sociétés régionales). En définitive, il n'existe pas, à notre connaissance, de recherche portant spécifiquement sur les systèmes de données comptables dans les grandes entreprises ou encore dans les sociétés cotées.

1.2. LES TRAVAUX SUR LA MODELISATION COMPTABLE⁴ (APPROCHES SYSTEMIQUES)

En matière de modélisation comptable, on ne peut passer ici sous silence l'ensemble des travaux de D. Boussard (1997) qui a donné lieu, d'ailleurs, à un ouvrage de compilation portant sur la modélisation et dont une des contributions phares est celle reprise d'une publication précédente dans la revue *Economie et sociétés* (série sciences de gestion) intitulée « La comptabilité comme image de l'entreprise : un modèle faible » (Boussard, 1984). A croire que les chercheurs français ont été sensibles à cette analyse puisque, pendant la période décennale subséquente (1985-1995), de nombreux travaux ont porté sur des modélisations comptables issues essentiellement de la théorie événementielle de Sorter (1969) avec des investigations autour des approches multidimensionnelles et événementielles de la comptabilité. Au début des années 2000, les travaux se sont plutôt concentrés sur les problématiques d'intégration comptable avec notamment les PGI/ERP, des applications sectorielles et le cas de la moyenne et grande entreprise (cf. tableau 2). Plus généralement, il est à noter ici que ces travaux font référence explicitement ou implicitement aux approches systémiques (Melèse, 1979 et 1991 ; Le Moigne, 1973 et 1984 ; Peaucelle, 1999 ; Reix, 2002 ...).

Tableau 2 : principales recherches universitaires portant sur la modélisation comptable

Auteurs	Thème de recherche
Akoka et al (1983, 1995, 2004)	Les systèmes d'information comptables multidimensionnels
Stepniewski (1986/1987)	L'informatisation et les principes de la comptabilité événementielle
Chevallier (1989)	Système d'information comptable et multivision de l'entreprise
Veret (1989)	Banques et comptabilité polycritères : pour un système d'information intégré de comptabilité de gestion
Lagrange et St Ferdinand (1987/1989)	Le système croisé à enregistrement simultané, base de réorganisation
Meylon (1988/1990)	Système d'information comptable et second marché L'atome comptable
Degos et Leclère (1991/2000)	Méthodes matricielles de gestion comptable approfondie
Augustin (1992)	Pour une normalisation multidimensionnelle
Galanos (1991/ 2000)	Théorie événementielle de la comptabilité
Tort (2000/2001)	Organisation des systèmes comptables des grandes entreprises
Bidan (2003)	Vers l'intégration du système d'information de gestion de l'entreprise de taille moyenne
Samara (2004)	Multiplicité des utilisateurs et pertinence des systèmes d'information multidimensionnels : l'exemple du secteur bancaire
Perotin (2004)	Les progiciels de gestion intégrés, instruments de l'intégration organisationnelle ?
El Orf (2005)	Différenciation et intégration des SIC : l'apport des progiciels ERP

N.B. Des travaux ont été également réalisés dans le cadre de mémoires d'expertise comptable comme ceux de C. Hirzel (1991) et P. Robin (1993) sur l'intégration comptable et la comptabilité intégrée.

⁴ Sur le thème de la modélisation comptable, on pourra lire avec intérêt l'article de J.G. Degos et D. Leclère (1999) et les chapitres 1 et 2 de l'ouvrage de R. Teller et J. Lebraty (1994).

1.2.1. Les travaux issus de la théorie événementielle et de l'approche multidimensionnelle

Partant des transactions élémentaires comme base de structuration du système comptable, ces modèles s'inscrivent, le plus souvent, dans le cadre de la théorie événementielle de Sorter (1969) qui se fonde sur le concept d'événement défini comme une unité élémentaire correspondant à un événement économique.

Ces approches proposent fondamentalement de construire un modèle comptable, conservant dans une base intégrée, les données sous leur forme élémentaire de sorte que celles-ci puissent rester disponibles à tout moment pour les utilisateurs du fait de la neutralité de l'information, c'est-à-dire, en raison de l'absence de transformation ou de retraitement préalable⁵. Du point de vue conceptuel, les limites des modèles événementiels tenant à la compatibilité entre données élémentaires et approches macro-économiques ont été discutées par Johnson (1970).

- *Les comptabilités multidimensionnelles en partie multiple* : les travaux de J. Stepniewski (1987) ont ainsi visé à mettre au point une véritable comptabilité événementielle donnant, à l'utilisateur, l'accès à une information personnalisée à partir d'une base de données partagée au sein de laquelle chaque transaction peut trouver différentes traductions comptables (écritures) au travers des comptes rendus d'événements (Grenier et Bonnebouché, 1998). Dans ces recherches, la question a surtout porté sur l'informatisation de la comptabilité événementielle, c'est-à-dire, l'automatisation des imputations comptables par l'utilisation de schémas type d'affectation prédéfinie en fonction de la transaction concernée. Pour chacune des transactions principales identifiées dans l'entité, il s'est agi d'y associer les affectations comptables souhaitées (compte de comptabilité générale, clé d'affectation analytique, etc.). En ce sens, M. Gervais et J. Stepniewski (1986) sont allés jusqu'à suggérer l'utilisation de la technologie des systèmes-expert en matière d'imputation comptable en vue d'une automatisation maximale des opérations de codification et d'affectation. Dans ces recherches individuelles ou collaboratives (notamment avec Stepniewski), G. Melyon (1988) développe, quant à lui, une approche basée sur l'atome comptable, c'est-à-dire, une décomposition des objets comptables en unités élémentaires constitutives d'un modèle comptable alternatif⁶. Pour J. Galanos (1991, 2000), il est question de proposer un modèle comptable à double niveau composé d'un Système d'Information Comptable Orienté Processus (SICOP) et d'une offre différenciée basée sur le concept de mouvement (objet comptable mobile).

Dans le même domaine de recherche, on trouve également, des auteurs qui ont privilégié l'approche multidimensionnelle et multicritère, c'est-à-dire, la capacité du système comptable à pouvoir traiter l'information, de manière multiple, sur la base de critères variés. Il s'agit des comptabilités dites multicritères et multidimensionnelles qui font référence à la mise en œuvre d'une analyse et d'une classification multicritères ou multidimensionnelles des flux économiques⁷ avec l'introduction, par exemple, des dimensions "temps" ou "trésorerie" et d'une multi-affectation des données élémentaires avec agrégation par compte (Gensse, 1983). Par rapport à cet objectif de retranscription multiple des données comptables en vue de la satisfaction des besoins potentiels des utilisateurs, on recense, en particulier, les travaux d'A. Chevallier (1989) portant sur le thème de la multi-vision de l'entreprise qui tentent d'apporter une contribution à une pédagogie combinatoire des images comptables.

⁵ On pourra lire avec intérêt le débat théorique portant sur les comptabilités multidimensionnelles et événementielles suscité par P. Gensse (1983) et G. Augustin (1985).

⁶ A noter que, dans son travail doctoral, G. Meylon (1990) traite du système d'information comptable et du second marché boursier.

⁷ La distinction entre critère et dimension est toute relative même si certains considèrent la dimension comme plus large et fondamentale que le critère (cf. Stepniewski, 1987).

Dans le domaine des comptabilités en partie multiple (affectation multiple, et non plus uniquement en partie double, des opérations), les travaux à l'étranger ont été également sources d'enrichissement de la recherche française avec, par exemple, les propositions conceptuelles sur la comptabilité en partie triple formulées par Ijiri (1986) et reprises par J.L. Malo (1987)⁸ visant à compléter le modèle comptable classique de la partie double par une troisième dimension.

- *Les comptabilités « parallèles » et matricielles* : dans le même temps, il a aussi germé l'idée d'élargir le champ du système comptable par l'intégration de données nouvelles (physiques, ratios, etc.) soit, dans une comptabilité parallèle (écologique, par exemple), soit de manière extra-comptable, par extension de la comptabilité statutaire (bilan social, notes annexes, etc.) (Colasse, 1995). A la limite du champ de la comptabilité, on retrouve ainsi des contributions variées, non reprises dans le tableau 2, portant sur les comptabilités sociales, environnementales et sociétales (Cf. par exemple, Oxibar, 2003).

Parmi les approches multidimensionnelles, il est aussi à signaler les contributions tenant à l'utilisation de techniques matricielles avec :

- d'une part, des présentations matricielles comme, par exemple, les tableaux à double entrée du système croisé (CNC, 1989), le tableau carré de la comptabilité intégrée (Dormagen, 1990) et la restitution visuelle des enregistrements en partie double en comptabilité générale ;
- d'autre part, des travaux spécifiques portant sur la tenue comptable basée sur des calculs matriciels (Degos et Leclère, 1991 et 2000 ; Degos, 1992) et, plus généralement, des modélisations matricielles des données économiques en matière budgétaire et analytique (Stepniewski, 1987, *op. cité*).

- *La normalisation des comptabilités multiples* : au-delà de ces aspects organisationnels, se pose la question de la normalisation des systèmes comptables avec le débat assez ancien mais toujours d'actualité entre la conception moniste et dualiste de la comptabilité, c'est-à-dire, entre un système et un plan de compte unifiés et normalisés et un système bipolaire dans lequel coexiste une comptabilité analytique distincte de la comptabilité générale (Mazars, 1990 ; Richard 1992)⁹. Fondamentalement, les exigences très spécifiques en comptabilité de gestion rendent incompatibles, sur le principe, un référentiel unique applicable à toutes les entreprises. Autrement dit, l'unification des comptabilités pose, en substance, la problématique de la normalisation commune de comptabilités à finalité multiple (comptes individuels, comptes consolidés et comptabilité de gestion) exigeant concomitamment comparabilité et individualisation des données. Face à ces enjeux, certains travaux de recherche ont été engagés sur le thème de la normalisation comme ceux notamment de G. Augustin (1989 et 1992) qui a avancé l'idée de bilans multinormés en fonction de règles spécifiques comprenant : un bilan « fiscal » conventionnel permettant de déterminer l'assiette fiscale et l'impôt - un bilan « de continuité » selon le principe du *going concern* (structure fonctionnelle, valeur d'usage) – et un bilan « prudent » selon le principe de prudence (classement par ordre de liquidité, coût historique). Ainsi normalisé, chaque bilan pourrait

⁸ En France, ces travaux ont fait l'objet d'une présentation par J.L. Malo (1987). Dans son article, ce dernier expose le cadre conceptuel de cette comptabilité en partie triple qui est substantiellement fondé sur un système à triple entrée temporelle basé sur les flux permettant notamment d'améliorer les comptes prévisionnels et de procéder à des modélisations économiques.

⁹ Comme le souligne J. Richard (1992), il existe des obstacles techniques entre comptabilité générale et analytique, en matière d'évaluation, de niveau de précision des données, de classification des charges et des produits, de confidentialité et de contrôle.

être en mesure de satisfaire les besoins spécifiques des différents acteurs économiques (administration, bailleurs de fonds et investisseurs). Selon G. Augustin (1992), cette forme de normalisation multidimensionnelle de la comptabilité (pluralité des bilans) pourrait être une alternative au référentiel unique privilégiant un type de finalité ou comprenant des options multiples. A l'inverse, B. Olivéro (1986) prône la mise en place d'un système comptable à images partielles fidèles différenciées en fonction des besoins des utilisateurs. Fonctionnant comme une base de données, ce système assurerait ainsi un niveau élevé de différenciation des données associée à une normalisation adaptée par domaine en vue d'atteindre l'objectif global d'image fidèle.

1.2.2. Les travaux portant sur l'intégration des systèmes comptables

Après cette période de mise à l'épreuve de la théorie événementielle et de l'approche multidimensionnelle, certains auteurs ont commencé à s'intéresser à la fin des années 1990 / début 2000 à la problématique de l'intégration comptable dans les moyennes et grandes organisations.

- *Les origines avec la comptabilité intégrée et le système croisé* : le système croisé a fait l'objet d'un groupe de travail du Conseil National de la Comptabilité (CNC) en 1989 animé par J.P. Lagrange. Sur le principe, le système croisé vise à concilier les approches analytiques et financières dans un système comptable unifié à vocation externe et interne en combinant les classifications par nature et par fonction (comptes de jonction) et dans le respect de la partie double. Il permet la production d'un tableau carré matriciel apportant une vision synthétique différenciée suivant les deux approches (globale et analytique), l'utilisation de standards permettant une analyse d'écarts sur coûts préétablis et la prise en compte de traitements spécifiques en fonction des besoins des utilisateurs (Lagrange, St Ferdinand, 1987, 1989 ; Cohen-Scali, 1993). Signalons ici l'approche voisine de la comptabilité intégrée développée par J.C. Dormagen (1990), ancien directeur comptable du groupe L'Oréal, basée sur un enregistrement comptable enrichi par son objet permettant une intégration comptable poussée jusqu'à, par exemple, la production automatisée de tableaux de trésorerie.

En outre, cette intégration comptable a donné lieu à la mise au point de l'écriture dite "triadique" qui consiste en un enregistrement en partie triple des opérations comptables sur la base d'une troisième dimension portant sur la nature même de l'opération (RFC, 1998) dont les apports sont nombreux dans la PME (Stolowy et Touron, 1998). Elle permet principalement un enregistrement des éléments du compte de résultat par destination (activité, produit, etc.), une décomposition des flux de trésorerie selon les cycles « exploitation, investissement, financement » et l'établissement d'états synthétiques de pilotage et de trésorerie dans le cadre d'une intégration des comptabilités générales, analytiques et financières (Cohen-Scali, 1990).

- *De la comptabilité intégrée aux progiciels de gestion intégrés (ERP)* : comme le soulignent L. De Beauvoir et J.C. Flatrès (1995), les progrès technologiques ont été à l'origine du processus d'automatisation et d'intégration des systèmes comptables en trois étapes principales, à savoir : l'automatisation des mécanismes de comptabilité générale (centralisation, imputation, ventilation, etc.) ; l'intégration horizontale (finance, gestion, budget, etc.) et verticale (applications amonts et aval) des comptabilités ; l'intégration transversale des processus au sein du système d'information global de l'entreprise. Cet accroissement d'intégration comptable s'est traduit par une profonde transformation des systèmes comptables qui sont passés, en l'espace de deux décennies, de comptabilités

autonomes à des systèmes intégrés (Grenier et Bonnebouche, 1998, *op.cité* et Grenier, 2000) avec, plus récemment, le développement des ERP et des *Datawarehouse* dont l'accès n'est désormais plus réservé aux seules grandes entreprises mais également aux PME (Tort, 2001 ; Bidan, 2003 ; Equey et Rey, 2004).

Dans ce domaine, les travaux d'E. Tort (2000/2001) se sont focalisés sur les pratiques d'organisation comptable de la grande entreprise en partant de l'idée de l'unicité du système comptable. Dans ses investigations, une attention particulière a été accordée, en ce sens, aux problématiques de pilotage et d'intégration comptables sur la base d'enquêtes quantitatives auprès de grandes entreprises françaises (Tort, 2000 et 2004) et de deux monographies ayant permis d'étudier les apports de l'implantation d'un PGI : grâce à ces effets structurants au sein d'une entreprise de BTP dans un environnement fortement décentralisé (homogénéisation des pratiques) ; par les possibilités de réconciliation de la performance industrielle et de l'analyse financière chez un équipementier industriel. Plus récemment, E.Tort (2003 et 2005) a montré que ces technologies ERP permettaient de mettre en œuvre les grands principes des comptabilités événementielles et multicritères comme la saisie unique des données, la gestion assistée des *inputs* grâce aux liaisons prédéfinies entre événements et destinations comptables, l'archivage sous forme élémentaire et l'existence de générateurs d'états à restitutions multiples.

Dans le domaine de l'intégration comptable dans la moyenne entreprise, M. Bidan (2003) a traité des pratiques de fédération et d'intégration des applications du système d'information de gestion. Il a montré, en particulier, l'importance de l'interfaçage dans le cas des systèmes fédérés et des ERP dans celui des systèmes intégrés (Bidan, 2005).

1.3. LES REFLEXIONS RECENTES SUR LA MULTI-DIMENSIONNALITE ET L'INTEGRATION COMPTABLE

1.3.1. Les problématiques posées par les modèles multidimensionnels et intégrés

L'avènement des ERP a fortement contribué au phénomène de globalisation de la gestion informationnelle et à l'intégration des différents processus au sein de l'entreprise (Perotin, 2004). Sur la base d'une organisation transversale, il devient ainsi possible de gérer, en temps réel et de manière partagée, la totalité des données transactionnelles de l'entreprise dans un système unifié intégrant l'ensemble des flux opérationnels et fonctionnels tant internes qu'externes. Sous l'effet structurant des ERP, on assiste parallèlement à une redéfinition des rôles des acteurs internes et notamment des équipes comptables qui sont de plus en plus impliquées dans la définition en amont des processus administratifs et dans le contrôle en aval du traitement des flux. Dans ce contexte, la question de la traçabilité des données et de la maîtrise des processus d'enregistrement devient cruciale. En quelques années, la problématique de l'inadéquation éventuelle entre l'offre et le besoin d'information comptable est passée du domaine technique à des aspects strictement organisationnels. En effet, le nécessaire enrichissement informationnel, à la fois, quantitatif (accroissement du volume des données) et qualitatif (spécialisation des données) requiert des solutions organisationnelles appropriées consistant à trouver un juste équilibre entre les exigences de différenciation des données et la nécessité d'intégration des systèmes.

Autrement dit, le système comptable peut soit, occuper une fonction centrale de diffusion de données auprès des autres systèmes d'information de gestion¹⁰, soit avoir un simple rôle de contrôle et de cohérence des systèmes de gestion différenciés (Dupuy, 1990)¹¹.

1.3.2. Les recherches comptables récentes sur le conflit différenciation – intégration

A partir du cas du secteur bancaire, les travaux de T. Samara (2004) s'inscrivent dans le cadre de cette problématique de la multiplicité des utilisateurs et de la pertinence des systèmes d'information multidimensionnels dans la continuité de travaux plus anciens de C. Veret (1989) sur la mise en place de comptabilités poly-critères dans la banque. Dans un cadre de recherche théorique issu de la théorie événementielle (Sorter), multidimensionnelle (Johnson) et de la théorie de la contingence (Mintzberg), T. Samara montre, sur la base d'études quantitatives et qualitatives (2 cas) à la fois :

- « la pertinence des systèmes intégrés et multidimensionnels (PGI) dans le secteur bancaire mieux adaptés aux besoins des usagers que des systèmes juxtaposés très complexes ;
- une application partielle et contingente de l'approche multidimensionnelle faisant d'avantage appel à la notion d'urbanisation qu'à la refonte totale ».

Dans le prolongement de ce courant de recherche, L. El Orf (2005) étudie l'opposition différenciation et intégration des systèmes comptables à l'éclairage des apports possibles des ERP. Il s'agit ici de mettre à l'épreuve la théorie événementielle et multidimensionnelle en proposant une nouvelle approche méthodologique des systèmes comptables inspirés de la théorie de la différenciation et de l'intégration de Lawrence et Lorsch (1967).

1.3.3. Essai de typologie des recherches sur les SIC en France

En définitive, on peut dire qu'au cours de ces dernières années, il apparaît une diversité de problématiques tenant aux systèmes d'information comptable qu'il s'agisse, par exemple, de leur intégrité et des problèmes de contrôle (Teller et Demolli, 1992), de leur harmonisation et des difficultés de normalisation, de leur adaptation face à la complexité et l'incertitude (par exemple, Dupuy, 1994, pp. 17-33.) ou encore de leur structuration en vue de la production de données comptables pertinentes (Capron 1993). A cet égard, le tableau 3 présente une typologie possible de la recherche comptable française sur les SIC suivant trois domaines principaux de rattachement que sont la comptabilité financière avec les travaux de modélisation comptable, le contrôle de gestion et le pilotage dans la PME avec les études sur les SDC et les approches systémiques (SI) avec les recherches sur les SIC intégrés.

¹⁰ Il s'agit d'un cas assez courant en matière de système intégré. Voir notamment, l'exemple d'Atochem (OEC, 1988) et le cas de PSA Peugeot Citroën (Cardot, 1995) ou encore l'exemple d'un équipementier automobile (Tort, 2000.2).

¹¹ Fondamentalement différentes, ces deux conceptions systémiques contribuent à une meilleure maîtrise des phénomènes de décentralisation et de déconcentration en termes de régulation, de collecte des flux et de contrôle des systèmes de gestion.

Tableau 3 : typologie de la recherche en SIC en France

Thème de recherche	Discipline de rattachement	Principaux Travaux	Spécificités théorique et méthodologique	Principaux Résultats
Modélisation comptable	Comptabilité financière	Stepniewski (1986) Chevallier (1989) Meylon (1990) Augustin (1992) Galanos(1991/2000)	Normative / déductive	Proposer des modèles de conception du SIC (théorie événementielle et approche multidimensionnelle)
Système des données comptables	Contrôle de gestion	Abdou (1991), Chapellier (1994), De Montgolfier (1994), Bergeron (1996) Bollecker (2003) Sponem (2004)	Normative/ hypothético-déductive / quantitative	La complexité des systèmes des données comptables dépend des facteurs de contingence : environnement, taille, processus de production, stratégie, dirigeants.
Système d'information comptable	Système d'information	Tort (2000) Samara (2004) El Orf (2005)	Approche mixte : inductive / qualitative Et déductive / quantitative	Les pratiques d'intégration des SIC et l'utilisation des données comptables dépendent des facteurs de contingence : taille, stratégie, environnement, formation des dirigeants.

2. LES PISTES DE RECHERCHES SUR LES SIC

2.1. LA MUTATION DES PRATIQUES COMPTABLES

2.1.1. Des changements profonds dans le contexte de l'organisation comptable

Depuis un certain nombre d'années, on assiste à des changements profonds de l'environnement de l'entreprise qui se caractérise par une transformation substantielle du marché avec une concurrence portant, de plus en plus, sur le délai de mise à disposition, l'innovation, la qualité et la personnalisation des produits (Giard, 2000 ; Malo et Mathé, 2000 ; Lorino, 1991) et un développement des technologies d'information et de communication qui permettent d'échanger des données, plus facilement et plus rapidement, tant internes qu'externes (Reix, 1999 ; Kalika et al, 2000) : ERP, *Data Warehouse*, EAI, EDI, etc. Pour satisfaire ces nouveaux attributs de l'environnement, les entreprises développent et mettent en place des stratégies concurrentielles variées : stratégies de différenciation (qualité, délai, personnalisation), d'innovation, de diversification, de taille (synergie, effet volume), d'alliance (partenariat, joint-ventures), etc.

- **Les conséquences sur l'organisation de l'entreprise :** cette évolution rapide de l'environnement se traduit par deux tendances organisationnelles chères à Lawrence et Lorsch (1967, *op. cité*) :

- la différenciation des unités pour faire face à la variété et à la variabilité des aspects de l'environnement (adaptation), « *ce qui suppose à la fois une différenciation des statuts et rôle des acteurs évoluant dans l'entreprise ou l'organisation, et une vigilance vis-à-vis des évolutions de l'environnement dans toutes ses dimensions* » (Bouquin, 1998).
- l'intégration des unités différenciées pour satisfaire aux demandes de l'environnement et les stratégies de l'entreprise pour atteindre cet objectif (cohérence). Cette intégration « *fait émerger à partir d'un archipel d'actions locales, une action organisationnelle* » (Lorino, 1997).

- **Les conséquences sur l'organisation comptable :** ces deux tendances organisationnelles ne sont pas sans effet sur le SIC, qui est, en outre, une des dimensions de l'organisation (Leclère, 2002). En effet, deux évolutions majeures peuvent être relevées (El Orf, 2005, *op. cité*) :

- la différenciation des besoins en informations comptables, conséquence directe de la différenciation des responsabilités résultant notamment du découpage de l'organisation en centres de responsabilité¹². Pour se caler sur la réalité des activités physiques de l'entreprise, le système comptable devient inévitablement multidimensionnel (Malo et Mathé, 2000) ou multicritère (Lorino, 1991 ; Hoarau, 2004¹³) avec un suivi multiple des différents aspects de l'environnement et de la stratégie de l'entreprise (innovation, délai, qualité, coût...) ;

¹² Chaque centre de responsabilité est composé d'un pilote, d'un système opérant et d'un système d'information (Bouquin, 1998).

¹³ Termes utilisés par C. Hoarau à la soutenance de la thèse de T. Samara (2004).

- l'intégration des systèmes d'information comptable grâce aux ERP (concrétisation de la théorie événementielle) en vue de maîtriser la variété et la variabilité de besoins en information comptable¹⁴. Ces ERP autorisent une coordination simultanée et cohérente des activités physiques et comptables de l'entreprise¹⁵. A cet égard, ils rendent possibles un suivi en temps réel des facteurs clés de succès résultant de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise pour satisfaire les exigences liées à son environnement.

L'enquête précitée d'E. Tort (2000), auprès des directions financières de 400 grandes entreprises implantées dans l'hexagone, confirme ces deux tendances en révélant deux mouvements de fond dans l'évolution récente des SIC :

« - une tendance très forte à l'intégration des systèmes sous l'effet notamment de l'introduction des nouvelles technologies de l'information ;
- la recherche constante d'une meilleure efficacité des systèmes au service de la performance globale et des besoins individuels des usagers. »

Nous pouvons donc dire que les mécanismes de différenciation et d'intégration tendent à se reproduire dans le domaines des SIC. Ici, nous rejoignons l'idée selon laquelle « *organisation et information sont des concepts indissociables et il est profondément erroné de les concevoir et les traiter séparément* » (Mélèse, 1979, *op. cité*).

2.1.2. Une évolution cohérente de deux dimensions antagonistes

L'apparition et l'évolution en parallèle de la **différenciation** et de **l'intégration** des SIC justifient la complémentarité de ces deux dimensions (différenciation - intégration) et l'unicité de leurs facteurs de contingence (FDC). En effet, le SIC se différencie par des actions d'adaptation afin de tenir compte du contexte organisationnel de l'entreprise (environnement, stratégie, taille, etc.). Aussi, cette différenciation implique-t-elle un besoin de cohérence, qui passe par l'intégration des différents sous – systèmes comptables (Dupuy, 1990, *op. cité*). Autrement dit, l'intégration constitue, d'une certaine manière, un moyen permettant de maîtriser les effets de la différenciation, qui est, elle-même, un levier indispensable pour intégrer le contexte de l'entreprise. Par nature antagonistes, ces dimensions apparaissent ainsi comme deux phénomènes indissociables.

Comme le disait Koestler (1960)¹⁶, « on peut décrire le processus de l'évolution comme une différenciation de structure, et une intégration de fonction. Plus les parties sont différenciées et spécialisées, plus il faut de coordination pour former un tout équilibré ». En réaction à ces propos, J.L. Le Moigne (1973, *op. cité*) souligne que Koestler « nous livre les deux clefs par lesquelles la plupart des chercheurs se proposent aujourd'hui de décrire, ou d'analyser, le processus de l'évolution du système général ».

¹⁴ « *L'intégration est la maîtrise de l'hétérogénéité* » (Bidan, 2003, *op. cité*)

¹⁵ « *les ERP apportent une généralisation de cette intégration des systèmes d'information, en utilisant une base de données centrale commune autour de laquelle gravite les différentes applications fonctionnelles : gestion des achats, des ventes, de la production, des stocks, gestion financière, reporting et analyse financière.* » Demeestère.

¹⁶ Cité par J.L. Le Moigne (1973, *op. cité*).

2.2. LES DICHOTOMIES ENTRE PRATIQUES ET APPROCHES THEORIQUES SUR LES SIC

A l'instar de tous les autres domaines de recherche en sciences de gestion, la recherche en SIC doit refléter l'évolution de l'entreprise et de son contexte organisationnel¹⁷. A cet égard, on ne peut que constater un décalage certain entre pratiques et approches théoriques sur les SIC :

- *L'état des lieux de la recherche en SIC confirme deux tendances majeures comme indiqué en partie 1* : une tendance de recherche centrée sur l'étude des SDC (l'offre comptable) et une tendance centrée sur la modélisation comptable (la théorie événementielle et l'approche multidimensionnelle).

- *La réalité de l'organisation comptable se caractérise par deux évolutions majeures* : une demande croissante en informations comptables différenciées destinées à faciliter la maîtrise de la performance globale de l'entreprise et une émergence des progiciels *ERP* et de *Data Warehouse*, traduisant *in fine* la concrétisation dans la réalité de l'entreprise de la théorie événementielle et de l'approche multidimensionnelle de la comptabilité.

Sur le plan des pistes de recherche, ce décalage peut être décliné à deux niveaux, à savoir en termes, d'une part, d'opposition entre offre (SDC) et demande d'information (SIC) et d'autre part, du point de vue de la concrétisation des modélisations. Au total, deux évolutions sont potentiellement envisageables en matière de recherche en SIC :

- au niveau de la problématique offre (SDC) et demande (SIC) *d'information*, les chercheurs auront certainement intérêt à se focaliser sur les aspects relatifs aux utilisateurs des données comptables et à la diversité de leurs besoins → **la différenciation des SIC** ;

- s'agissant de la concrétisation des modèles comptables théoriques : les recherches pourront utilement s'orienter vers les pratiques d'intégration des SIC (*ERP, Data Warehouse, EAI, etc.*), c'est-à-dire la concrétisation des modèles événementiels et multidimensionnels de la comptabilité → **l'intégration des SIC**.

Le tableau 5 illustre notre raisonnement en indiquant les évolutions possibles des pistes de recherche en SIC.

Tableau 5 : Pistes de recherche en SIC

Ancien contexte organisationnel	Nouveau contexte organisationnel
Environnement plutôt homogène et stable Technologie d'automatisation limitée.	Environnement plutôt varié et dynamique Technologie d'intégration très développée (<i>ERP, EAI, Data Warehouse, etc.</i>)
Anciennes pistes de recherches	Nouvelles pistes de recherche
La complexité des systèmes des données comptables	L'utilisation des systèmes des données comptables
Méthode de modélisation du système comptable	Pratiques d'intégration des systèmes d'information comptables

En définitive, les recherches en SIC ont très certainement vocation à suivre les pratiques comptables, c'est-à-dire, à se focaliser davantage sur la problématique de différenciation et d'intégration des SIC en relation avec le contexte organisationnel de l'entreprise.

¹⁷ C'est le critère de représentativité relatif à toute activité de modélisation dont la théorie comptable fait partie.

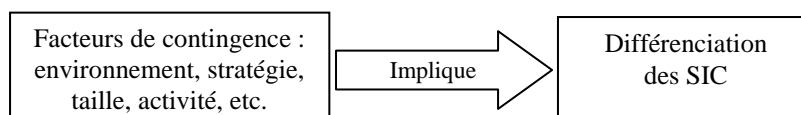
2.2.1. Différenciation des SIC

L'étude de la différenciation des SIC est une piste de recherche très intéressante car elle est représentative de l'évolution des pratiques d'organisation comptable. En outre, la pertinence de cette dimension s'est accrue avec les développements des TIC ayant permis d'accroître massivement les capacités de stockage et de diffusion des données. En dehors des problèmes de surinformation (surabondance), il est posé, avec acuité, la question de l'utilisation des données comptables et de leur pertinence par rapport aux besoins des utilisateurs. A cet égard, des auteurs, comme P. Chapellier, R. Reix ou J.L. Malo, ont insisté sur l'intérêt de cette recherche sur l'utilisation des données comptables. En ce sens, P. Chapellier (1996) souligne, en effet, que « *l'utilisation de cette dimension semble particulièrement importante* ». R. Reix (1987) explique clairement que pour une étude efficace des systèmes d'information, il paraît indispensable de pouvoir apprécier dans quelle mesure les données traitées sont utilisées par leur destinataire. J.L Malo (1989, *op. cité*) confirme que « *le domaine de la recherche ne peut être limité à l'offre ou à la production des données comptables, leur utilisation doit aussi être étudiée ne serait – ce que pour préciser quoi produire ou encore comment produire* »

En d'autres termes, la différenciation du SIC ne peut être traitée indépendamment du contexte organisationnel de l'entreprise, c'est-à-dire des facteurs de contingence. Aussi, pourra-t-il être particulièrement intéressant pour le chercheur en SIC de mener des travaux, dans des secteurs d'activité à forte intensité informationnelle (Porter et Millar, 1986) comprenant une multiplicité des saisies et des restitutions des données comptables. C'est notamment le cas du secteur bancaire, où la comptabilité joue un rôle important dans la chaîne de valeur (Leclère, 1995 ; Samara, 2004, *op. cité*) mais bien d'autres secteurs d'activité méritent, de ce point de vue, d'être explorés. De la même manière, des travaux sont d'un intérêt évident dans les grandes entreprises, structures qui se caractérisent, notamment, par une complexité organisationnelle et une multiplicité d'utilisateurs de l'information financière (Tort, 2000, *op. cité*). Enfin, les entreprises qui adoptent des stratégies de domination par les coûts peuvent être un terrain d'investigation pertinent dès lors que le SIC, en tant qu'outil de suivi des coûts, occupe une place stratégique (Shank et Govindarajan, 1995). Il en va de même des entreprises ayant adopté une stratégie de diversification des produits dans un contexte, par exemple, de groupe des sociétés (Degos et Leclère, 1999, *op. cité*).

En définitive, toutes ces situations contextuelles sont génératrices d'un besoin de différenciation des données à partir duquel la comptabilité événementielle et l'approche multidimensionnelle trouvent toute leur utilité¹⁸.

Figure 1 : la relation facteurs de contingence – différenciation des SIC



Sur le plan de la recherche comptable, cela se traduit par le fait que la différenciation apparaît, en quelque sorte, comme le préalable ou un point de départ des travaux sur l'intégration (les ERP).

¹⁸ L'objet de la comptabilité événementielle et de l'approche multidimensionnelle est le traitement de la différenciation des SIC.

2.2.2. L'intégration des SIC¹⁹

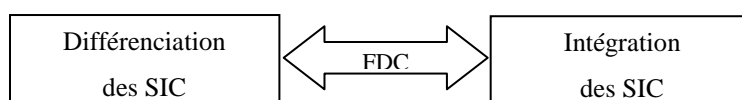
L'intégration des systèmes comptables est l'ensemble des dispositifs techniques permettant de maîtriser la différenciation des sous-systèmes comptables, dont les ERP en sont une des formes les plus représentatives²⁰ ayant permis la mise en œuvre des grands principes résultant de la théorie événementielle de la comptabilité de Sorter, à savoir : « *la séparation entre base de données commune et système applicatif ; la saisie unique et multidimensionnelle des données économiques ; le stockage des données à l'état brut ; les restitutions multidimensionnelles et individualisées* » (El Orf, 2005, *op. cité*).

A la lumière de cette concrétisation, la recherche en SIC pourra utilement se pencher sur la mise à l'épreuve de la théorie événementielle, c'est-à-dire, examiner, dans quelle mesure, les ERP traitent les besoins de différenciation et d'intégration des sous-systèmes comptables, objet principal de la théorie événementielle.

Au plan méthodologique, une approche qualitative et individuelle basée sur l'étude de cas nous semble particulièrement appropriée pour appréhender la complexité des problématiques de différenciation et d'intégration des SIC. En ce sens, des observations directes peuvent être menées pour savoir de quelle manière la comptabilité événementielle traite les besoins des utilisateurs, par exemple, dans les domaines de la saisie et la restitution des données comptables. L'étude de cas se justifie aussi par le fait que le SIC, système ouvert sur son environnement, ne peut pas être traité en dehors de son contexte organisationnel (Yin, 1989). Nous rejoignons ici l'idée selon laquelle « *l'organisation du système d'information comptable peut être étudiée en elle-même et dans ses relations avec le processus de normalisation, l'organisation de l'entreprise ou l'environnement* » (Malo, 1989, *op. cité*, p. 395)

En outre, l'étude de l'intégration ne peut être strictement isolée de celle de la différenciation et de ses facteurs de contingence. Par exemple dans une très petite entreprise (TPE), l'intégration comptable peut être aisément satisfaite par un logiciel comptable basique alors que dans une très grande entreprise, où la différenciation comptable est souvent forte, les besoins d'intégration deviennent plus développés et font appel à des solutions basées sur une approche de type événementielle (*ERP*) et multidimensionnelle (*Data Warehouse*). Dans cette perspective, la question se déplace, de fait, vers la relation différenciation – intégration dans laquelle les facteurs de contingence (FDC) jouent un rôle d'interface. Il s'agit là d'une piste de recherche en SIC riche et prometteuse pour laquelle les chercheurs pourront élaborer des outils méthodologiques en vue d'opérationnaliser les variables « différenciation » et « intégration ».

Figure 2 : la relation différenciation - intégration



¹⁹ Cette dimension est plus pertinente que celle utilisée pour mesurer la complexité du SDC (Par exemple, Chapellier utilise le taux d'informatisation, critère un peu vague)

²⁰ Un ERP peut être défini comme étant « *un ensemble de modules applicatifs généralement signés par un même éditeur et travaillant en mode natif sur une base de données unique, au sens logique du terme.* » (Antoine, 1995).

2.3. LES REPRESENTATIONS DU SIC

Cette typologie des pistes de recherche se retrouve aussi dans les représentations que les chercheurs et praticiens ont du SIC. En effet, la synthèse des définitions du SIC proposé au tableau 4 indique la coexistence des trois représentations majeures suivantes :

- une représentation axée sur la pertinence et la différenciation des SIC²¹ ;
- une représentation axée sur l'intégration des SIC ;
- une représentation unificatrice traitant à la fois de la différenciation et de l'intégration des SIC. Elle correspond aux définitions classiques proposées par les auteurs en système d'information (Davis et Olson, 1985 ; Reix, 2000). A cet égard, cette représentation nous semble intéressante pour mener une réflexion plus globale sur un possible paradigme unificateur de la recherche en SIC.

Tableau 4 : proposition de synthèse des représentations du SIC

Auteur	Dimension	Définition
Dupuy (1994)	Représentation orientée Pertinence et différenciation des SIC	« un ensemble de données pertinentes c'est-à-dire effectivement et utilement incorporées aux multiples processus décisionnels, individuels ou collectifs, conduits dans les organisations »
Chapellier (1994)		« Le SIC est définie comme le système des données comptables pertinentes, c'est-à-dire utilisées »
Demeestère (2004)		« un ensemble de modèles ».
CNC (2003)		« un ensemble de modèles ».
Richard et Colette (2005)		« un ensemble de systèmes d'information subjectifs ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité. Il découle que la comptabilité est protéiforme ; elle apparaît sous la forme de divers systèmes d'information poursuivant des objectifs différents ».
Mullenbach et Charpentier (1990)	Représentation orientée Intégration des SIC	« saisie unique de l'information élémentaire dès la connaissance de l'événement et au plus près du fait générateur dans des systèmes amont, venant « nourrir » le système comptable avec, quand cela est possible, une intégration des flux matières et monétaires et une comptabilité organisée en bases de données interrogeables dans des formes directement exploitables par l'utilisateur, ... »
Kipfer (1991)		« l'intégration du système d'information comptable peut être décliné à différents niveaux : (1) intégration au sein d'un système d'information comptable unique des différentes familles d'outils comptables, jusqu'ici souvent opposées ou divisées : la comptabilité financière, comptabilité de gestion, la comptabilité des flux, la comptabilité des engagements et des risques (2) Intégration du système d'information comptable avec le système de gestion de l'entreprise, avec les systèmes opérants (dits aussi systèmes « amonts »), avec le système d'information de gestion».
Beauvoir et Flatrès (1995)		« L'intégration intervient à deux niveaux : (1) « intégration des différents outils comptables (comptabilité générale, analytique, financière, budgétaire, etc.) » ; (2) « intégration du système d'information comptable avec les autres sous – systèmes (amonts et aval) ».
Tort (2003)		(1) « l'intégration horizontale pour ce qui concerne le couplage entre les comptabilités patrimoniales, analytiques et budgétaires » ; (2) « l'intégration verticale s'agissant de la centralisation différents flux amont ou aval » ; (3) « l'intégration globale qui fait référence ici aux versions les plus complètes d'intégration de l'information de l'entreprise».
Grenier (2000)		« l'intégration comptable se trouve concernée à deux niveaux : (1) l'intégration des différentes comptabilités (comptabilités auxiliaires, comptabilité financière, comptabilité de gestion, budgets), (2) l'intégration du système d'information comptable avec les autres sous systèmes : systèmes opérationnels en amont, systèmes d'aide à la décision en aval».
CNC (2003)		« L'intégration est le fait de rassembler des unités ou des personnes différentes, en faisant appel à des objectifs partagés, à l'utilisation de moyens d'information et de communication ayant recours à un langage commun et des données uniques ».

²¹ Cette représentation s'inspire de celle de Mason et Mitroff (1973) : « Tout système d'information concerne en dernier ressort un individu pourvu d'un profil psychologique, confronté à un problème précis dans un contexte organisationnel donné ; pour résoudre son problème, cet individu a besoin d'éléments de prise de décision perçus au travers d'un mode de représentation qui lui est propre ...Ce qui est information pour l'un ne l'est pas nécessairement pour l'autre. Il convient de ne pas imposer à chacun le même type de système d'information ».

Plan comptable (4 ^{ème} édition, p. 7)	représentation unificatrice (SIC)	« un système d'organisation de l'information financière permettant : - De saisir, classer, enregistrer des données de bases chiffrées. - De fournir après traitement approprié, un ensemble d'informations conformes aux besoins des divers utilisateurs intéressés. »
Ged et Naciri (1987)		« consiste à collecter, analyser et transmettre de l'information, tant aux managers qu'aux partenaires extérieurs, afin de leur permettre de prendre leur décision »
Reix (2000)		« un ensemble organisé de ressources : matériels, logiciels, personnel, données, procédures permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations (sous formes de données, textes, images, sons, etc.) dans des organisations ».
Reix et Rowe (2002)		« Un système d'information est un ensemble d'acteurs sociaux qui mémorisent et transforment des représentations via des technologies de l'information et des modes opératoires »

La multiplicité de ces définitions et représentations témoigne de la richesse du concept du SIC qui apparaît, au total, comme un objet « *multipolaire* » comprenant la différenciation des représentations comptables, l'intégration des applications comptables et le contexte organisationnel des SIC (facteurs de contingence). De ce point de vue, nous nous rapprochons ici de la représentation de Reix et Rowe (2002) du SI comme objet « *multipolaire* » et « *émergent* » (...) *Il évolue dans son contexte (...) Vouloir le comprendre impose d'étudier son évolution in situ* ».

En définitive, cette diversité des axes d'analyse peut constituer le point de départ pour le développement d'un paradigme de recherche réunissant l'ensemble des tendances et utile à l'orientation des chercheurs en SIC. Comme le dit J.L. Malo (1989, op. cité), « *le positionnement d'une recherche dans le cadre d'un paradigme présente l'avantage de sécuriser le chercheur : bonnes questions, limites du domaine, théorie de référence et méthodes adéquates lui sont suggérés par les travaux des « parrains » du paradigme* ».

2.4. PROPOSITION D'UN PARADIGME DE RECHERCHE EN SIC

Le croisement de deux axes, **concepteur - utilisateur** et **objectivisme - subjectivisme**, permet de déterminer une typologie (paradigme) représentative, selon nous, de l'ensemble des recherches en SIC (cf. figure 3) :

- *L'approche orientée MODELISATION*

De ce point de vue, le système comptable est compris comme « *un ensemble de modèles* » (CNC, 2003 ; Demeestère, 2004). En ce sens, le modèle comptable n'existe pas indépendamment de son concepteur, il est, autrement dit, une représentation subjective d'un réel de l'entreprise (Boussard ; 1997, op. cité). Le concepteur utilise un raisonnement déductif pour faire découler les principes et les concepts d'une comptabilité à partir d'un objectif assigné à cette comptabilité (Richard et Colette, 2005, op.cité). Cette démarche débouche sur des théories normatives qui se traduisent, sur le plan pratique, par des normes comptables (normes IFRS, par exemple) et des méthodes de conception des SIC (théorie événementielle et approche multidimensionnelle).

Ainsi, deux approches possibles en découlent en matière de SIC :

- partir des besoins des utilisateurs et essayer de développer des systèmes qui les satisfont ; c'est ce qui est généralement prôné dans les approches théoriques des

systèmes internes d'information (normes comptables, approche classique de méthodes de traitement des données dite « par la valeur » ou « par le processus ») ;

- partir des faits à représenter et à mesurer, et utiliser la méthode la plus objective possible... Aux utilisateurs éventuels de choisir, dans la banque de données ainsi construite, ce dont ils ont besoin (modèles événementiels et multidimensionnels).

- L'approche orientée INFORMATION

De ce point de vue, « *Le système comptable est alors compris comme un ensemble de données pertinentes c'est-à-dire effectivement et utilement incorporées aux multiples processus décisionnels, individuels ou collectifs, conduits dans les organisations* » (Dupuy, 1994)²². La notion d'information est relative à l'utilisateur de sorte qu'une information peut être utile pour une personne et se limiter à des données brutes non utilisables (exploitables) pour une autre (Simon, 1974). La donnée est définie ici comme la matière brute nécessaire à la production d'informations élaborées dès lors que celles-ci sont porteuses d'un message ayant une valeur sémantique pour son destinataire (Davis et Olson, 1986).

Sur le plan méthodologique, la validation des travaux de recherche portant sur l'utilisation des données comptables pose la question de la mesure du fait de la subjectivité existante liée à la notion d'information (les besoins). En l'espèce, une approche fine de type qualitative - individuelle, basée sur l'étude des cas semble la plus adaptée.

- L'approche orientée DONNEE

Dans ce cas, le système comptable est considéré comme *l'ensemble de données brutes objectivement disponibles pour la production de l'information* (Bergeron, 1996). Ces données « *constituent les sources de faits bruts qui représentent les événements qui ont lieu dans les organisations ou dans leur environnement physique* » (Laudon et Laudon, 2000)²³. Les travaux appartenant à ce paradigme s'inspirent de la théorie de la contingence structurelle et de l'approche systémique qui considèrent l'entreprise comme un système ouvert sur son environnement. L'accent est mis ici sur la relation entre la complexité du système de données comptables et les facteurs de contingence objectifs (taille, environnement, stratégie, secteurs d'activité). C'est un courant de recherche très riche en termes de volume de travaux, mais très hétérogène en termes d'indicateurs de mesure de la complexité des données qui peuvent être globalement regroupés en trois catégories : les indicateurs associés au support logistique des données, les indicateurs associés à la production des données, les indicateurs associés à la diffusion des données (Chapellier et De Montgolfier, 1994, *op. cité*).

- L'approche orientée INTEGRATION

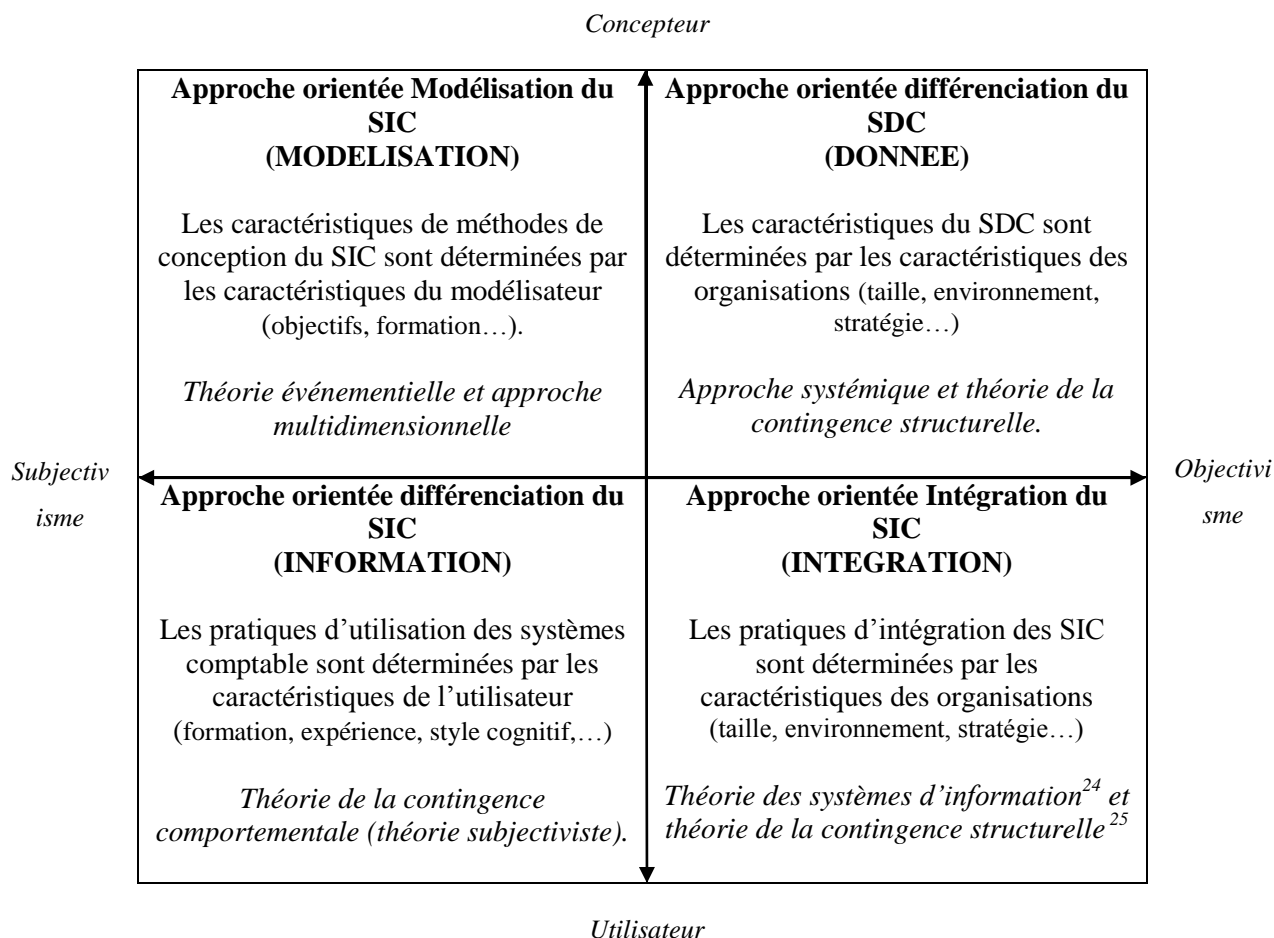
L'accent est mis sur la dimension purement technique du système comptable (l'intégration des applications comptables). Ce courant de recherche est encore en friche (Bidan, 2003 ; Samara, 2004). Les travaux y relatifs essayent de mettre en relation les pratiques d'intégration des systèmes comptables (ERP, EAI, *Data Warehouse*) et les facteurs de contingence structurelle (taille, stratégie, secteur d'activité). Ils s'inspirent de l'approche

²²Dupuy Y (1994), « *Une lecture des recherches actuelles en comptabilité - contrôle* », Annales du management, XII journées nationales des IAE, Montpellier, 2 et 3 février, p 17-33.

²³ Cité par Kefi et Kalika (2004), Evaluation des Systèmes d'Information : Une perspective organisationnelle, Economica.

systemique et de la théorie de la contingence structurelle (Lawrence et Lorsch, 1967 ; Mintzberg, 1982)

Figure 3 : Le paradigme de recherche en SIC



Conclusion

L'objectif de ce papier était de faire un rapprochement entre les recherches sur les SIC et les pratiques opérationnelles dans les entreprises afin de détecter de nouvelles voies possibles de recherche en SIC. Dans cette étude, les pistes détectées (différenciation et intégration des SIC) sont représentatives sans prétendre pour autant à l'exhaustivité... Il va de soi, en effet, que d'autres pistes de recherche restent à explorer, par le chercheur en SIC, comme, par exemple, une thématique non évoqué ici concernant la confiance et les systèmes comptables intégrés. Au total, le paradigme proposé se veut différenciateur et unificateur des tendances de recherche en SIC. Ce faisant, il montre, d'une part, la variété et la richesse de la discipline tenant aux systèmes d'information comptables et d'autre part, la forte complémentarité existant entre les différentes approches antérieurement suivies ou nouvellement proposées. Cette richesse est très certainement de nature à sensibiliser les chercheurs à l'importance de la diversité des travaux sur les SIC, objet « *multipolaire* » et « *émergent* », et à les stimuler, en ce sens, à engager de nouvelles recherches dans ce domaine et à réfléchir à la nécessité et l'utilité d'une communauté scientifique homogène en SIC.

²⁴ Markus (2000) a présenté une typologie d'intégration des SI : ERP, Data Warehouse et EAI.

²⁵ Bidan et Rowe (2003), ont montré que l'intégration des SI est contingente : taille, environnement et stratégie.

NOTES BIBLIOGRAPHIQUES

- Abdou H. (1991), L'influence de l'évolution des systèmes de production sur le système d'information comptable : étude empirique, Thèse en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- Akoka J. et Augustin G. (1983), « Le modèle comptable multidimensionnel. L'approche entité-relation », *Revue française de gestion*, N°1, juin-juillet-août.
- Akoka J, Comyn-Wattiau I et Hoarau C (1995), La comptabilité multidimensionnelle, le méta – modèle DREAM, Actes du 16^{ème} congrès de l'AFC, Montpellier
- Akoka J. et Comyn-Wattiau I. (2004) , « Les systèmes d'information comptables multidimensionnels : comparaison de deux modèles », communication au 10ème congrès de l'AIM, Toulouse, 22-23 septembre, 6 p.
- Antoine J. (1995) «Logiciels intégrés : l'embarras du choix », *01 informatique*, 30 Juin.
- APDC (1991), « La comptabilité de gestion au sein de l'entreprise », résultats de l'enquête réalisée en mai.
- Augustin G. (1985), « De la théorie événementielle aux comptabilités multidimensionnelles », *Revue française de comptabilité*, n°156, avril, pp. 10-17.
- Augustin G. (1989), « Normalisation ou unicité du bilan ? », *La revue Banque*, n°491, février, pp.162-171.
- Augustin G. (1992), Pour une normalisation multidimensionnelle, Thèse en sciences de gestion, Université Paris I.
- Bac-Charry B. (1994), Le système d'innovation et de diffusion des normes comptables et les changements dans les pratiques comptables des PME : étude exploratoire auprès de 76 entreprises de la région Midi-pyrénées, Thèse en sciences de gestion, Université de Poitiers.
- Beauvoir (de) L. et Flatrès J.C. (1995), « Niveaux d'intégration des systèmes comptables », in *Comptabilités informatisées*, *Revue fiduciaire comptable*, n°205, février, pp. 29-32.
- Beneteau J. (1994), « Rapport sur les recherches doctorales en comptabilité et contrôle », in *Annales du management*, XII^e journées nationales des IAE - Montpellier, Economica, pp. 34-49.
- Bergeron H. (1996), La différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion, essai d'observation et d'interprétation, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- Bessire D. (2004), « Etat des thèses récemment soutenues en comptabilité, contrôle et audit », XVI^{ème} journées nationales des IAE, Lyon, 13 et 14 septembre.
- Bidan M. (2003), Vers l'intégration du système d'information de gestion de l'entreprise de taille moyenne ?, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Nantes.
- Bidan M. et Rowe F. (2004), « *Urbanization practices and strategic behavior : openness of architecture and enactment in tow medium sized companies* » 9^{ème} Colloque de l'Association Information et Management, Evry, 26-28 Mai.
- Bidan M. (2005), « Entre fédération et intégration, pratiques usuelles d'organisation des applications du système d'information de gestion (SIG) de la moyenne entreprise », communication au 10ème congrès de l'AIM, Toulouse, 22-23 septembre, 11 p.
- Bollecker M. (2001), Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels, thèse en sciences de gestion, université de Nancy.
- Bouquin H.(1998), *Le contrôle de gestion*, Presse universitaire.
- Boussard D. (1984), « La comptabilité comme image de l'entreprise : un modèle faible », *Economie et Sociétés, Sciences de gestion*, n°11-12, novembre-décembre, pp. 133-157.
- Boussard D. (1997), La modélisation comptable en question, édition Economica, Collection recherche en gestion.
- Capron M. (1993), La comptabilité en perspective, édition La Découverte, collection Repères, Paris, janvier.
- Cardot C. (1995), « Les mutations de la fonction comptable, l'unification des systèmes comptables dans le groupe PSA Peugeot Citroën », *Revue française de comptabilité*, n°268, juin, pp.9-24.
- Chapellier P. (1993), « Pour un élargissement de l'approche contingente du système d'information comptable de la pme », dans *Comptabilité et nouvelles technologies*, Actes du XIV congrès de l'AFC, Université de Toulouse III, pp. 339-354.

- Chapellier P. (1994), Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME Essai d'observation et d'interprétation des pratiques, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- Chapellier P., De Montgolfier C. (1995), « Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable », Actes du 16^e congrès de l'AFC, 18-19 mai, Montpellier, pp. 1054-1069.
- Chapellier P. (1996), « *Données comptables de gestion et système d'information du dirigeant de PME* », Système d'information et management, n° 2.
- Chevallier A. (1989), Système d'information comptable et multivision de l'entreprise : contribution à une pédagogie combinatoire des images comptables, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Nice.
- CNC (1989), « L'intégration par le système croisé », Bulletin spécial du Conseil National de la Comptabilité, juin.
- CNC (2003), « Cadre conceptuel pour la comptabilité de gestion », Bulletin Officiel n°133-134.
- Cohen-Scali (1990), « Une révolution presque silencieuse : de la partie double au système croisé, au système triadique », Revue française de comptabilité, n°217, novembre, pp.63-66.
- Cohen-Scali (1993), « Le système croisé, une innovation à reconnaître », Revue française de comptabilité, n°245, mai, pp.63-68.
- Colasse B. (1995.1), « 25 ans de comptabilité générale... Une nouvelle naissance de la vieille discipline ? », Vingt ans de recherche à Dauphine, Masson, Paris, pp.23-38.
- Colasse B. (1995.2), « A quoi sert la recherche comptable ? », Revue française de comptabilité, n°264, février, pp. 67-74.
- Colasse B. (1996.1), « Le défi des techniques nouvelles : vers la fin de la méthode comptable », in Comptabilité Générale, Economica, Paris, pp.138-143.
- Colasse B. (1996.2), « Les voies de la recherche en comptabilité financière », in Enseignements et recherche en gestion évolution et perspectives, Quatrièmes rencontres du 24 et 25 novembre 1995, ESUG, pp. 297-307.
- Colasse B. (2000), « Les théories comptables », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, pp. 1233-1244.
- Croteau A-M, Bergeron F et Raymond L, (2001), « *Comportements stratégiques, choix et gestion des systèmes d'information : contribution à la performance* ». Revue systèmes d'information et management N°4-vol 6-2001
- Davis G.B. et Olson M.H. (1985), *Management information systems. Conceptual foundations, structure, and development*, McGraw-Hill.
- Davis G.B., Olson M.H., Ajensata J.A. et Peaucelle J.-. (1986), *Systèmes d'information pour le management*, Editions G. Vermette Inc, Economica, volume 1 : les bases et volume 2 : les approfondissements.
- Degos J.G. (1992), « Histoire de la comptabilité matricielle : de l'amnésie à la réécriture », Revue française de gestion, n°83, mars-avril-mai, pp.18-28.
- Degos J.G., Leclerc D. (1991), *Méthodes matricielles de gestion comptable approfondie*, éditions Eyrolles, Paris.
- Degos J.G. et Leclerc D. (1999), « Vingt ans de contestation du modèle comptable », Comptabilité-contrôle-audit, mai 1999, pp. 199-210.
- Degos J.G., Leclerc D. (2000), « Comptabilité matricielle », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, pp. 383-394.
- Degos J.G. (2002), *Méthode de recherche en sciences de gestion*, éditions e-thèque.
- Demeestère R. (2004), *Comptabilité de gestion et mesure des performances*, Dunod.
- De Montgolfier C. (1994), Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- Depoers F. (1999), Analyse de l'offre volontaire d'information des sociétés françaises cotées, thèse en sciences de gestion, université de Paris IX Dauphine.
- Dinasquet R. (1993), « La fonction comptable dans l'entreprise française en 1990 : organisation, moyens, coûts », Actes du XIV congrès de l'AFC, Toulouse, pp. 73-85.
- Dormagen J.C. (1990.1), « Du système croisé à la comptabilité intégrée », Economie et comptabilité, n°173, décembre.
- Dormagen J.C. (1990.2), *La comptabilité intégrée*, La Villeguerin éditions, Paris.

- Dupuy Y. (1990), « Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information », *Revue française de comptabilité*, n°215, septembre, pp. 75-81.
- Dupuy Y. (1994), « Une lecture des recherches en comptabilité-contrôle », *Annales du management*, XII^e journées nationales des IAE, Tome 1, Montpellier, pp. 17-33.
- El Orf L. (2005), « Différenciation et intégration des systèmes d'information comptables (SIC) : l'apport des progiciels ERP », communication au 10^{ème} congrès de l'AIM, Toulouse, 22-23 septembre, 11 p.
- Equey C. et Rey A. (2004), « La mise en place d'une solution de gestion moderne (ERP/PGI), quels enjeux pour une PME/PMI ? », étude réalisée par HEG, août, 18 p.
- ESCP (1991), « Des logiciels pour intégrer comptabilité et gestion », *Revue française de comptabilité*, n°226, septembre, pp.76-81.
- Evraert S. (1992), « Les thèses récentes soutenues en comptabilité », in *Annales du management*, Association Nationale des IAE, tome I, Economica, pp. 25-33.
- Galanos J. (1991), *Système d'information comptable et modèles de gestion émergents*, thèse en sciences de gestion, IAE de Nice.
- Galanos J. (2000), « Théorie événementielle de la comptabilité », *L'encyclopédie de Comptabilité, contrôle de gestion et audit*, éditions Economica, pp. 1212-1221.
- Ged A. et Naciri (1987) "*La comptabilité est-elle un système d'information financière pertinent*", *Revue française de comptabilité*.
- Gensse P. (1983), « *Le renouvellement du modèle comptable : évolution ou révolution* », *Revue française de comptabilité*, n°139, octobre, pp.374-383.
- Gensse P. (1989), « La comptabilité informatisée », in *Encyclopédie de gestion*, tome I, economica, pp. 390-406.
- Gensse P et Dupuy Y. (2002), « Présentation des thèses récentes en Comptabilité Contrôle Audit », XVI^e Journées Nationales des IAE, 10,11 et 12 septembre, CD ROM, 6 p.
- Gervais M. et Stepniewski J. (1986), « Un système expert pour effectuer l'imputation comptable – principes de fonctionnement d'un tel système », *Revue française de comptabilité*, n°172, octobre, pp.47-57.
- Giard V. (2000), « *Besoins technologiques, outils de gestion et réseaux* », *Revue française de gestion*, juin - juillet- août, pp. 5-20.
- Grenier C. et Bonnebouche J. (1998), « Les caractéristiques de la comptabilité intégrée », in *Système d'information comptable*, éditions Foucher, Paris, pp. 338-346.
- Grenier C. (2000), « Système d'information et comptabilité », *L'encyclopédie de Comptabilité, contrôle de gestion et audit*, éditions Economica, pp. 1117-1132.
- Hirzel C. (1991), *Intégration des systèmes comptables*, Mémoire d'expertise comptable.
- Ijiri Y. (1967), *The Foundation of Accounting Measurement*, Prentice Hall.
- Johnson O. (1970), « Toward an events theory of accounting », *The accounting review*, octobre, pp. 641-653.
- Kalika M. et al (2000), *Organisation : explosion des frontières et transversalité*, Cahier de recherche n°5, EMR Dauphine.
- Kefi H. et Kalika M. (2004), *Evaluation des Systèmes d'Information : Une perspective organisationnelle*, Economica.
- Kipfer J. (1991), « La mutation des systèmes d'information comptable », *Revue française de comptabilité*, n°222, avril, pp. 63-72.
- Lacombe-Saboly M. (1994), *Les déterminants de la qualité des produits comptables : le rôle du dirigeant*, Thèse en sciences de gestion, Université de Poitiers.
- Lacombe-Saboly M. (1995), « Le dirigeant et ses comptables : voyage au centre des organisations comptables », cahier du CEREGE, juin, n°148, IAE de Poitiers.
- Lagrange J. et St Ferdinand M. (1987), *Contribution à la conception et à la mise en oeuvre de systèmes d'information d'entreprise efficaces : le système croisé à enregistrement simultané, base de réorganisation*, thèse de troisième cycle, Université de Paris 6.
- Lagrange J. et St Ferdinand M. (1989), *Le système croisé*, éditions E.S.I., Paris. (réédité chez Dunod en 2000)
- Lavigne B. (1999), *Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME*, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine.

- Lavigne B. (2002), "Système d'information comptable des PME : une recherche empirique", *Revue française de la comptabilité*, n°348, octobre.
- Lawrence P. et Lorsch J. (1967), *Organizations and environnement : Differentiation and Integration*, Boston, Harvard University Press.
- Leclère D. (1995), *Organisation administrative et organisation comptable*, in *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon*, Foucher, pp. 325-335.
- Leclère D. (2002), *Ingénierie des systèmes comptables*, INTEC - Cnam, diffusion CNED.
- Le Moigne J.L. (1973), *Les systèmes d'information dans les organisations*, PUF.
- Le Moigne J.L. (1984), *La théorie du système général*, PUF.
- Malo J.L. (1987), « La comptabilité en partie triple, à la recherche d'une nouvelle dimension du système d'information comptable », *Revue française de comptabilité*, n°183, octobre, pp. 44-57.
- Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Dunod, Paris.
- Lorino P. (1997), « Les deux fonctions du pilotage de l'entreprise : coordination et équilibration », in *Economie de la connaissance et organisations*, Entreprises territoires, réseaux, sous la dir. de Guilhaon B., Huard P., Orillard M. et Zimmerman J., l'Harmattan.
- Malo J.L. (1989), « Première approche d'un cadre méthodologique de recherche en comptabilité », communication au congrès AFC, Reims, pp. 384-420.
- Malo J.L. et Mathé J.C. (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Les éditions d'organisation.
- Markus M.L. (2000), "Paradigm Shifts – E – Business and Business / Systems Integration", *Communication of the AIS*, Vol 4.
- Mason R.O. et Mitroff (1973), « A program for research on management information systems », *Management science*, Vol 18, N° 8, Janvier, pp. 475-487.
- Mazars R. (1990), « De quelques effets pervers du Plan Comptable », in *Réflexions sur la comptabilité*, Economica, Paris, Chap. VII, pp. 115-128.
- Mélèse J. (1979), *Approche systémique des organisations*, Hommes et Techniques.
- Mélèse J. (1991), *L'analyse modulaire des systèmes*, Les éditions d'Organisation, Paris.
- Melyon G (1988), « L'atome comptable : une nouvelle voie pour l'école française ? », *Revue française de comptabilité*, n° 188, mars, p 246-258
- Meylon G. (1990), *Système d'information comptable et le second marché boursier*, thèse en science de gestion, université de Paris Nord 13.
- Michailescu C. (1998), *Contribution à l'étude des déterminants de la qualité de l'information comptable diffusée par les entreprises françaises*, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine.
- Mullenbach J.L. et Charpentier J.M. (1990), « L'accélération de la production des comptes mensuels : un projet qualité pour l'entreprise », *Revue française de comptabilité*, n° 209, février.
- OECD (1988.1), « Le cas Atochem » in *Le système d'information de l'entreprise*, éditions ECM.
- Olivero B. (1986), « Réflexion sur un système d'information comptable », *Economie et sociétés, Sciences de gestion* n°8, juin, pp. 203-222.
- Oxibar B. (2003), *La diffusion d'information sociétale dans les rapports annuels et les sites internet des entreprises françaises*, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine.
- Peaucelle J.L. (1999), *Systèmes d'information, le point de vue des gestionnaires*, Economica.
- Perotin P. (2004), *Les progiciels de gestion intégrés, instruments de l'intégration organisationnelle ?*, Université des sciences et techniques du Languedoc
- Porter M. et Millar V.E. (1986), *Pour battre vos concurrents, maîtrisez mieux l'information*, Harvard l'Expansion, Printemps.
- Pourtier F. (1994), *Contribution à la connaissance de la qualité de l'information comptable et financière consolidée, incidence de la consolidation de l'information financière sur la fiabilité des valeurs consolidées*, thèse en sciences de gestion, université de Bordeaux
- Raymond L. (2002), *L'impact des systèmes d'information sur la performance de l'entreprise*, in Frantz Rowe (2002), « *Faire de la recherche en systèmes d'information* »
- Reix R. (1999), « Les technologies de l'information, facteurs de flexibilité ? », *Revue française de gestion*, mars- avril-mai.
- Reix R. (2002), *Système d'information et management des organisations*, Vuibert, Paris.
- Reix R. et Rowe F. (2002), *La recherche en systèmes d'information : de l'histoire au concept*, in Frantz Rowe, *Faire de la recherche en systèmes d'information*, Vuibert, Paris.

- Rfc (1998), « Comptabilité-gestion-trésorerie : le progiciel Lumière intègre ces trois attentes », *Revue fiduciaire comptable*, n°241, juin, pp.21-32.
- Richard J. (1992), « De l'histoire du plan comptable français et de sa réforme éventuelle », in *Annales du Management*, Tome 2, Economica, pp. 69-82
- Richard J.C., Colette C. (2005), *Système comptable français et normes IFRS*, Dunod.
- Robin P. (1993), *Système croisé ou comptabilité intégrée dans une PME*, Mémoire d'expertise comptable, Nantes.
- Samara T. (2004), *Multiplicité des utilisateurs et pertinence des systèmes d'information multidimensionnels : l'exemple du secteur bancaire*, thèse en sciences de gestion, CNAM.
- Scheid J.C. (1989), « La recherche comptable aujourd'hui », papier référencé JCS305.89, septembre, 41 p.
- Scheid J.C. (1990.1), « La recherche en comptabilité et contrôle », papier référencé JCS/6/11/90, novembre, 6 p.
- Scheid J.C. (1990.2), « La recherche en comptabilité », *La profession comptable*, n° 94, octobre, pp. 18-21.
- Scheid J.C. (1991) « La recherche comptable existe en France », *La profession comptable*, n°103, juillet, pp. 19-20.
- Shank J-K et V Govindarajan (1995), *La gestion stratégique des coûts*, Les Editions d'Organisation
- Simon H.A. (1974), « *La science des systèmes, sciences de l'artificiel* », Edition EPI, Paris.
- Sorter G. (1969), « An events approach to basic accounting theory », *The accounting review*, 12-19.
- Sponem S. (2004), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises*, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine.
- Stepniewski J. (1986), *Contribution à l'informatisation d'une comptabilité événementielle : étude du modèle conceptuel*, thèse en sciences de gestion, université de Rennes.
- Stepniewski J. (1987), *Principes de la comptabilité événementielle*, Masson, Paris.
- Stolowy H., Touron P. (1998), « L'intégration de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et des flux de trésorerie », *Actes du 19^e congrès de l'AFC*, pp. 515-530.
- Teller R. (1992), « Comptabilité et contrôle : éléments de réflexion pour un état de l'art », in *Annales du management*, Association Nationale des IAE, tome I, Economica, pp. 3-24.
- Teller R. et Demolli E. (1992), « Comptabilité et système d'information de gestion : vers un cadre conceptuel de la production et de l'audit de l'information financière et comptable », *revue Brises*, n°17, pp. 265-276.
- Teller R., Lebraty J. (1994), *Diagnostic global d'entreprise : aspects comptables et financiers*, éditions Liaisons, Paris.
- Tondeur H., De La Villarmois O. (2003), « L'organisation de la fonction comptable et financière Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 9, volume 1, mai, pp. 29-52.
- Tort E. (2000.1), « Regard sur l'organisation des systèmes comptables des grandes entreprises », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 6, volume 1, mars, pp. 59-84.
- Tort E. (2000.2), « Système comptable et reporting de gestion chez un équipementier automobile », *Revue Française de Comptabilité*, n°324, Juillet-Août, pp. 41-51
- Tort E. (2001), « Progiciels de gestion intégrés pour la PME-PMI », *Revue Française de Comptabilité*, n°329, Janvier 2001, pp. 32-35
- Tort E. (2003), *Organisation et management des systèmes comptables*, Dunod, 288 p.
- Tort E. (2004), « Les pratiques comptables des entreprises privées en 2004 », *Revue française de comptabilité*, numéro spécial SIC, n°369, septembre, pp. 7-17.
- Tort E. (2005), « Synthèse de dix années d'évolution de l'organisation comptable des entreprises françaises (1994-2004) », communication, *Actes du 26^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC) de Lille*, 11-13 mai, 15 p.
- Veret C. (1989), *Banques et comptabilité polycritères*, Masson.
- Yin R.K. (1989), *Case Study Research – Design and methods*, Sage.